Tribunal administratif N° 31955 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 18 janvier 2013
1re chambre

Audience publique du 26 février 2014

Recours formé par
l'Etat du Koweït
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de retenue d'impôts sur le revenu de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 31955 du rôle, déposée le 18 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur …, expert-comptable, agissant en sa qualité d'associé de KPMG Luxembourg Sà r.l., établie et ayant son siège social à L-2520 Luxembourg, 9, allée Scheffer, au nom de l'Etat du Koweït, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 octobre 2012 portant rejet de sa réclamation du 14 août 2012, complétée le 17 août 2012, à l'encontre des décisions de refus de remboursement de retenues à la source sur les revenus de capitaux émises par le Bureau d'imposition Sociétés 1 de l'administration des Contributions directes en date du 14 mai 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2013;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur Sébastien LABBE et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 février 2014.

En date du 9 mai 2012, la société KPMG Luxembourg S.à r.l. adressa au Bureau d'imposition Sociétés 1 de l'administration des Contributions directes au nom et pour le compte de l'Etat du Koweït une demande de remboursement de retenues à la source prélevées sur des distributions de dividendes perçus par l'Etat du Koweït de la part des sociétés de droit luxembourgeois ...s.a. et .....

Par deux décisions du 14 mai 2012, le Bureau d'imposition Sociétés 1 de l'administration des Contributions directes refusa de faire droit à cette demande de restitution.

Par courrier de son mandataire du 14 août 2012, l'Etat du Koweït fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre desdites décisions de refus de restitution.

Par décision du 15 octobre 2012, portant le numéro du rôle C 17846, le directeur statua sur la réclamation précitée de l'Etat du Koweït dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 17 août 2012 par les sieurs …, au nom de l'ETAT DU KOWEÏT, pour réclamer contre une décision du bureau d'imposition Sociétés I rejetant en date du 14 mai 2012 une demande de remboursement de retenue d'impôt sur revenus de capitaux en relation avec des dividendes alloués par les sociétés ...et ... au cours de l'année 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

<u>Quant à la recevabilité</u>

Vu le § 252 AO ;

Considérant qu'il échet tout d'abord d'analyser la qualification à conférer à l'acte introduit par le réclamant en date du 17 août 2012 ;

Considérant que le réclamant, débiteur de l'impôt, fait grief au bureau d'imposition de ne pas lui avoir accordé une restitution d'un montant de ... euros ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'alinéa 1 de l'article 149 L.I.R., le débiteur des revenus doit opérer la retenue d'impôt pour compte du bénéficiaire et est personnellement responsable de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir ;

que suivant l'alinéa 2 du même article, le bénéficiaire des revenus est le débiteur de l'impôt ;

que le bénéficiaire des revenus ne peut pas introduire une réclamation contre le bulletin non écrit (« nicht förmlicher Steuerbescheid » suivant § 212 AO) portant fixation d'une retenue à la source sur revenus de capitaux qui seul est destiné au débiteur des revenus ;

Considérant que l'alinéa 1 du § 150 AO vise les cas où le remboursement d'impôts peut être exigé, partant où le droit au remboursement est établi et n'a qu'à être invoqué par le contribuable ;

qu'en vertu de l'alinéa 2 du même paragraphe, le bureau d'imposition compétent est obligé de matérialiser son refus de remboursement de l'impôt par un bulletin ;

qu'il s'ensuit que « l'existence du droit à restitution ne doit pas être établie à suffisance de droit au moment de la soumission de la demande de restitution par le contribuable, mais qu'il incombe au bureau d'imposition de statuer sur la réalité de ce même droit » (jugement tribunal administratif du 23 juillet 2003, n° rôle 15907) ;

Considérant que les droits des créanciers de revenus de capitaux sont réglés par le § 152 (2) n° 1 AO (études fiscales, Jean Olinger, nos 81/82/83/84/85, page 73) ;

qu'en l'occurrence le réclamant qui est le bénéficiaire des revenus de capitaux, peut contester la retenue opérée en soumettant une demande de restitution ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant a soumis une telle demande de restitution en date du 9 mai 2012 au bureau d'imposition ;

Considérant qu'il s'ensuit que le bulletin daté du 14 mai 2012 et communiquant la décision du refus de remboursement pour un montant total de ... euros de la part du bureau d'imposition ouvre donc le droit à une réclamation devant le directeur des contributions sur base du § 235 n°5 AO ;

Quant au fond

Considérant qu'en vertu du § 243 de la loi générale des impôts, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal du réclamant qu'il a demandé le remboursement intégral d'une retenue de 15% sur des dividendes luxembourgeois qui lui ont été alloués en 2011 par les sociétés ...et ... ;

Considérant qu'en date du 9 mai 2012, le réclamant a présenté une demande de remboursement pour des dividendes distribués par les sociétés ...et ... au cours de l'année 2011 ;

que les dividendes alloués se composent comme suit :

Date	*Dividende*	*Retenue 15%*
14 mars 2011 / Arcelor	...	...
14 juin 2011 / Arcelor	...	...
12 septembre 2011 / Arcelor	...	...
27 avril 2011 / ...	...	...
Total retenue :		...

Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant fait valoir que le refus de rembourser la retenue litigieuse au réclamant constituerait une infraction au droit communautaire et notamment une restriction discriminatoire à la libre circulation des capitaux ;

Considérant qu'il expose avoir touché les dividendes des deux sociétés par l'intermédiaire d'une « autorité publique d'investissement dénuée de personnalité morale », dénommée « ... » ;

Considérant que dans sa requête introductive du 9 mai 2012, le réclamant invoque l'applicabilité des dispositions de l'article 147 numéro 2 lettre c) L.I.R. et déplore le fait que la retenue litigieuse constituerait pour lui « une charge fiscale finale » en raison de son

exemption personnelle à un impôt quelconque au Koweït tandis que l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ne subirait pas de retenue dans la mesure de l'application des dispositions de l'article 147 numéro 2 lettre c) L.I.R. ;

Considérant en premier lieu que l'objectif primordial du régime des sociétés mère et filiales est de permettre à la société mère d'encaisser en exemption d'impôts les dividendes en provenance de sa filiale afin d'éviter une multiple imposition économique du même revenu ;

que la « double imposition économique des dividendes au niveau des sociétés de capitaux risquait de freiner gravement la concentration des entreprises et la formation de groupes de sociétés de capitaux. Historiquement, le régime des sociétés mère et filiales a été institué en Allemagne (« Schachtelprivileg ») dans le but d'assurer la neutralité fiscale des groupes d'entreprises (...). Ce principe de neutralité fiscale implique en particulier que les dividendes puissent remonter de la filiale vers la société mère en exonération fiscale. (...) » (Roger Molitor, Études fiscales Sociétés mère et filiales, mai 2009) ;

Considérant que le but du système d'exonération fiscale du privilège société mère et filiales est donc de permettre à des sociétés pleinement imposables d'éviter la double imposition économique de dividendes, d'une part, dans le chef de la société distributrice et, d'autre part, dans le chef de l'actionnaire de la société distributrice ;

Considérant que même si la retenue litigieuse représente une charge fiscale définitive pour le réclamant, il n'en est pas moins que le réclamant ne subit pas une double imposition économique à éviter par le régime des sociétés mère et filiales ;

Considérant que l'article 147 L.I.R. prévoit une condition de détention directe d'un seuil de participation minimum d'au moins 10% ou un prix d'acquisition minimal de 1.200.000 euros ;

Considérant qu'en l'espèce, bien que les conditions quant au seuil minimum de participation visé par l'article 147 numéro 2 L.I.R. soient remplies, il n'en reste pas moins qu'il n'est d'abord pas litigieux que le réclamant n'a pas détenu directement la participation dans les sociétés ...et ..., mais par l'intermédiaire d'une autorité publique d'investissement, comme le réclamant l'a d'ailleurs relevé à plusieurs reprises ;

qu'une des conditions requises par l'article 147 L.I.R., notamment la détention directe d'une participation dans un organisme à caractère collectif éligible, n'est dès lors pas remplie en l'espèce ;

Considérant plus précisément encore que l'article 147 L.I.R. prévoit l'exemption de la retenue d'impôt prévue à l'article 146 L.I.R. des revenus alloués par un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'article 166, alinéa 10, ou par une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'article 166, alinéa 10, aux organismes à caractère collectif énumérés à l'article 147 numéro 2, lettres a) à h) L.I.R. ;

Considérant que les dispositions de l'article 147 numéro 2 L.I.R. visent notamment les revenus alloués à :

« a) un autre organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE) ;
b) une autre société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'article 166, alinéa 10 ;
c) l'Etat, aux communes, aux syndicats de communes ou aux exploitations de collectivités de droit public indigènes ;
d) un établissement stable d'un organisme à caractère collectif visé aux lettres a, b ou c ;
e) un organisme à caractère collectif pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui est un résident d'un Etat avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ainsi qu'à son établissement stable indigène ;
f) une société de capitaux qui est un résident de la Confédération suisse assujettie à l'impôt sur les sociétés en Suisse sans bénéficier d'une exonération ;
g) une société de capitaux ou une société coopérative qui est un résident d'un Etat, partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union Européenne et qui est pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités ;
h) un établissement stable d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un Etat, partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne » ;

Considérant que le requérant ne figure pas parmi ces organismes à caractère collectif éligibles ;

Considérant encore que le réclamant fait valoir que le refus de rembourser la retenue litigieuse constituerait une restriction discriminatoire à la libre circulation des capitaux ;

Considérant que l'article 63 TFUE s'oppose à toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers ;

Considérant toutefois qu'en vertu de l'article 64 TFUE, l'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés de capitaux ;

Considérant que la Cour de Justice des Communautés Européennes a jugé dans les affaires C-101/05 du 18 décembre 2007 et C-384/09 du 5 mai 2011 « que la notion de restriction existant le 31 décembre 1993 suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'Etat membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. En effet, s'il en était autrement, un Etat membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'Etats tiers qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues » ;

Considérant que l'exonération de la retenue pour les revenus alloués à l'Etat, des communes, aux syndicats de communes ou aux exploitations de collectivités de droit public indigènes, existait déjà dans la législation nationale avant la date du 31 décembre 1993 ;

Considérant toutefois que la question d'une restriction existante éventuelle par rapport aux pays tiers n'est pas à trancher en l'espèce, l'article 64 TFUE n'obligeant pas les Etats membres à abroger les restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'Etats tiers qui existaient le 31 décembre 1993 ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la retenue est due en vertu des articles 146 et 148 L.I.R. ; ».

A l'encontre de cette décision directoriale de rejet l'Etat du Koweït a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée le 18 janvier 2013.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur le mérite d'une réclamation portée devant lui contre un bulletin émis par le bureau d'imposition et portant refus du remboursement sollicité. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Si le délégué du gouvernement s'est rapporté dans ses écrits à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours en réformation en la pure forme, il s'est lors de l'audience publique du 10 février 2014 toutefois oralement interrogé quant à la recevabilité du recours, compte tenu du fait que l'Etat du Koweït n'aurait pas formellement indiqué d'adresse ou de domicile dans sa requête introductive d'instance.

Il convient toutefois de rappeler à la partie étatique qu'aux termes de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* », l'intention du législateur formulée par l'auteur de la proposition de loi n° 4326 ayant abouti à la loi du 21 juin 1999 ayant été exprimée en ce sens que la disposition devenue l'article 29, qualifiée « *d'importante* », « *constitue le reflet de l'article 173, alinéa 2 du code de procédure civile. Sa formulation s'entend plus large que celle du code de procédure civile, qui a conduit à des résultats très insatisfaisants en jurisprudence judiciaire, même après la réforme du texte en question par une loi du 7 février 1974. Les juges ne s'abstiendront de prononcer l'irrecevabilité des demandes que si l'omission ou l'irrégularité a effectivement porté atteinte aux droits de la défense. Sont visées, d'une manière générale, les irrégularités affectant la rédaction des mémoires, même des irrégularités qualifiées par les juridictions judiciaires comme étant des nullités de fond, comme les indications erronées ou lacuneuses concernant p. ex. les organes représentant des personnes morales. En tout cas la notion de nullité de fond est à interpréter très restrictivement et ne doit entrer en ligne de compte que s'il y a lésion des droits de la défense. Le non-respect des délais prévus pour l'échange des mémoires et les délais pour exercer les voies de recours, emportant déchéance, est bien entendu excepté. Par*

ailleurs, l'absence de sanction d'un tel non-respect porterait atteinte aux droits - acquis à ce moment - de la partie adverse[1]».

Cette position a encore été corroborée par le Conseil d'Etat dans son avis retenant qu'il « *ne saurait que soutenir toute initiative tendant à proscrire dans la mesure du possible le recours à des moyens de procédure pour rejeter des prétentions de justiciables. Il ne faut en effet pas perdre de vue que cette approche procédurière à outrance a pour résultat l'incompréhension des justiciables* (…). *Le Conseil d'Etat rend toutefois attentif au fait qu'il s'agit en l'espèce également d'une question d'approche des magistrats à l'égard de ces problèmes. Le problème, dit de la violation des principes de l'organisation judiciaire (ou administrative), des nullités de fond, irrecevabilités de fond, des fins de non-recevoir et des forclusions, restera entier tant qu'aucun texte n'interdira aux juridictions de prononcer une nullité, irrecevabilité ou forclusion, sauf si un texte déterminé le prévoit expressément*[2]».

L'article 29 sous revue emporte dès lors pour la juridiction saisie une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense ; en l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande[3].

En l'occurrence, devant le fait avéré que la partie étatique a pu assurer sa défense de façon valable et complète, le tribunal relevant en particulier que le prétendu vice de procédure soulevé actuellement oralement n'a manifestement pas fait grief au délégué du gouvernement lors de la rédaction de son mémoire en réponse, l'inobservation des règles de procédure invoquée plus particulièrement au niveau de l'indication d'une adresse ou d'un domicile dans l'acte introductif d'instance n'a pu entraîner une quelconque irrecevabilité de la demande, et ce d'autant plus que l'Etat du Koweït a, pour les besoins de la procédure, formellement élu domicile en les locaux de son litismandataire, étant entendu qu'en l'absence de grief, l'analyse de la juridiction saisie était appelée à s'arrêter dès le premier stade par le constat tiré des dispositions de l'article 29 de la loi précitée du 21 juin 1999 en ce qu'aucune irrecevabilité du recours n'était à prononcer ; il convient dès lors de déclarer le recours recevable de ce point de vue.

Le recours principal en réformation est partant recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit selon les explications du demandeur seulement à titre subsidiaire.

Quant au fond, l'Etat du Koweït expose que la réserve nationale de l'Etat du Koweït, gérée par la *Kuweit Investment Authority* et le ..., est divisée entre le *General Reserve Fund*,

---

[1] Doc. parl. 4326, commentaire des articles, ad. article 26 (devenu l'article 29 de la loi) p.19.
[2] Doc. parl. 4326², avis du Conseil d'Etat p.7.
[3] Cour adm., 14 juillet 2009, n° 25414C ; voir aussi trib. adm. 6 avril 2006, n° 20964, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 350.

qui représente le compte général de l'Etat du Koweït, auquel est allouée chaque année la balance budgétaire de l'année fiscale, qu'elle soit excédentaire ou déficitaire, le *Future Generation Fund*, auquel sont alloués annuellement 10% des revenus perçus par l'Etat du Koweït et le *Ministry of Finance Fund*, auquel peuvent être alloués, sur décision du Ministère des Finances koweitien, d'autres actifs détenus par l'Etat du Koweït. Aussi, l'allocation des actifs détenus par l'Etat du Koweït aux différents comptes mentionnés ci-dessus ne représenterait pour l'Etat du Koweït qu'un jeu d'écriture comptable d'une catégorie d'actifs à une autre, sans qu'un transfert de propriété juridique ou économique ne doive avoir lieu, les différents actifs représentant la prédite réserve nationale restant la propriété juridique et économique directe de l'Etat du Koweït.

L'Etat du Koweït explique ensuite que la *Kuweit Investment Authority*, constituée par la loi sous la forme d'une autorité publique d'investissement autonome, distincte de l'Etat du Koweït, est placée sous la tutelle du ministère des Finances koweïtien qui lui a délégué la gestion des actifs détenus par l'Etat du Koweït, a créé une succursale au Royaume-Uni, le ..., en charge de la gestion des actifs de l'Etat du Koweït.

Il précise enfin que la totalité des actifs gérés par la *Kuweit Investment Authority*, respectivement le ... sont exonérés de tout impôt au Koweït puisque ces actifs constituent la propriété directe de l'Etat du Koweït.

En ce qui concerne le litige sous analyse, l'Etat du Koweït explique avoir investi dans plusieurs sociétés résidentes luxembourgeoises, à savoir la société ...S.a. et la société .... ; ces investissements ayant généré des dividendes en 2011, ils ont été soumis à la retenue à la source luxembourgeoise de 15 %, applicable aux revenus de capitaux perçus par des contribuables non-résidents. Par ailleurs, l'Etat du Koweït précise que le prix d'acquisition de sa participation dans ces sociétés aurait été maintenu durant une période ininterrompue de 12 mois à un niveau supérieur à 1,2 million euros.

Or, l'Etat du Koweït considère que la législation luxembourgeoise applicable quant au prélèvement d'une retenue à la source sur les dividendes sortants à des personnes morales de droit public étrangères sans possibilité de remboursement constituerait une infraction au droit communautaire et constitue, plus précisément, une restriction discriminatoire à la libre circulation des capitaux telle que stipulée à l'article 63 de la version consolidée du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (ci-après « TFUE »).

En effet, prenant appui sur les articles 146 (1) et 147 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », le demandeur constate que des dividendes distribués par une société pleinement imposable résidant au Luxembourg, à l'Etat luxembourgeois ou à une autre collectivité publique de droit luxembourgeois, ne sont pas soumis à une quelconque retenue à la source, sous réserve que les conditions prévues à l'article 147 LIR soient remplies (c'est-à-dire seuil de participation minimum de 10 % ou prix d'acquisition minimum de 1,2 million d'euros et durée de détention ininterrompue de 12 mois), alors qu'en revanche dans le cas d'une distribution de dividendes par une société luxembourgeoise à l'Etat du Koweït, ces dividendes sont soumis à une retenue à la source en vertu de l'article 146(1) paragraphe 1 LIR, sans possibilité d'exemption. Or, comme les dividendes sont perçus par l'Etat du Koweït, ceux-ci ne sont soumis à aucune imposition au Koweït, de sorte que la retenue à la source luxembourgeoise ne peut pas faire l'objet d'une imputation ou d'un remboursement et constitue donc pour l'Etat du Koweït une charge fiscale finale.

Partant, l'Etat du Koweït en conclut qu'une personne morale de droit public d'un Etat membre autre que le Luxembourg ou d'un Etat tiers à l'Union Européenne percevant des dividendes d'origine luxembourgeoise est soumise à un régime fiscal plus défavorable qu'une personne morale de droit public luxembourgeois se trouvant dans une situation identique.

Comme il se considère en tant que personne morale de droit public comme étant assimilable à l'Etat luxembourgeois dans sa fonction étatique et exercer une activité économique d'investissement en portefeuilles d'actions similaire à celle que peut exercer l'Etat luxembourgeois, telle que prévue à l'article 147(2) alinéa c) LIR, il estime que l'Etat luxembourgeois et l'Etat du Koweït seraient dans une situation comparable, de sorte que la différence de traitement découlant des articles 146 (1) et 147 (2) constituerait une restriction discriminatoire à la libre circulation des capitaux, conformément à l'article 63 du TFUE.

A cet égard, l'Etat du Koweït s'empare des jurisprudences de la Cour de justice de l'Union européenne, dont il résulterait qu'une différence de traitement entre une situation purement domestique et une situation transfrontalière constituerait une restriction aux libertés fondamentales lorsque la situation des contribuables résidents et non-résidents sujets à cette différence serait objectivement comparable. Par ailleurs, il résulterait encore de la jurisprudence de la CJUE, qu'un actionnaire non-résident recevant une distribution de dividendes est dans une situation comparable à celle d'un actionnaire résident, notamment dans le cas où ceux-ci exercent une activité économique comparable.

Or, en l'espèce, les deux actionnaires, le Grand-Duché du Luxembourg, d'une part, et l'Etat du Koweït, d'autre part, seraient des personnes morales de droit public reconnues par les droits respectifs de leur pays de résidence, tandis qu'en leur qualité d'investisseurs en portefeuille dans le capital social de différentes sociétés luxembourgeoises, ils exerceraient une activité économique comparable, de sorte que l'Etat du Koweït se trouverait *a fortiori* dans une situation objectivement comparable à celle de l'Etat luxembourgeois.

L'Etat du Koweït, sur base de ce raisonnement, estime partant que le fait que la législation luxembourgeoise prévoie une retenue à la source sur les distributions de dividendes à des personnes morales de droit public étrangères, alors que des distributions de dividendes à des personnes morales de droit public luxembourgeoises sont exemptées de cette même retenue, constituerait une restriction discriminatoire à la libre circulation des capitaux.

S'il admet que l'article 64 paragraphe 1 TFUE dispose que l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte aux restrictions à la libre circulation des capitaux, lorsque les mouvements de capitaux impliquent des investissements directs en provenance de pays tiers et si les restrictions reposent sur un régime existant au 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union Européenne, et que l'article 147 LIR était déjà en vigueur avant le 31 décembre 1993, l'Etat du Koweït considère toutefois que les conditions de l'article 64 TFUE ne seraient pas remplies dans le présent cas, étant donné qu'il ne s'agirait en l'espèce pas d'un investissement direct, mais d'un investissement dit de portefeuille, de sorte que l'Etat du Koweït, pourrait, dans le cas d'espèce, invoquer le bénéfice de la libre circulation des capitaux et ne devrait en principe être soumis à aucune restriction ou discrimination en ce qui concerne la jouissance de ce droit.

Toujours sur base de la jurisprudence de la CJUE qui aurait consacré que les libertés fondamentales garanties par le TFUE seraient d'application directe dans les législations des Etats membres et auraient primauté sur toute disposition légale nationale, l'Etat du Koweït

relève qu'en vertu du principe de la primauté du droit communautaire, les dispositions du traité et les actes des institutions directement applicables auraient pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des Etats membres, « *de rendre inapplicable de plein droit, du fait même de leur entrée en vigueur, toute disposition contraire de la législation nationale existante* » : par conséquent, le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, aurait l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes « *en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel* ».

Dès lors, le demandeur soutient que les distributions de dividendes réalisées par les prédites sociétés luxembourgeoises à son profit devraient être sujettes au remboursement de la retenue à la source indûment perçue au titre de l'année d'imposition 2011, dans la mesure où les autres conditions, liées aux modalités de détention des participations, telles que prévues par l'article 147 LIR seraient remplies ; comme le refus de pouvoir bénéficier de cette possibilité constituerait une restriction à la libre circulation des capitaux garantie par le TFUE, qui ne serait ni justifiée, ni proportionnée aux buts recherchés par l'Etat luxembourgeois, l'Etat du Koweït sollicite le remboursement des retenues à la source indûment prélevées en 2011 sur les distributions de dividendes effectuées à son profit.

Le délégué du gouvernement réitère pour sa part l'argumentation telle que contenue dans la décision directoriale déférée.

Le tribunal retient que le demandeur, en substance, entend tirer une discrimination contraire au droit communautaire du fait que l'article 147 (2) alinéa c) LIR exclurait les dividendes distribués par une société résidente luxembourgeoise à l'Etat luxembourgeois de retenue à la source, alors que l'Etat du Koweït, pourtant dans une situation identique sinon comparable à celle de l'Etat luxembourgeois, se verrait contraint de subir une retenue à la source sur les dividendes lui versés, de sorte à être soumis à un régime fiscal plus défavorable, l'Etat du Koweït demandant dès lors au tribunal d'écarter ladite discrimination et de lui permettre à son tour de bénéficier de la dérogation prévue par que l'article 147 (2) alinéa c LIR - le demandeur considérant que les autres conditions y prévues seraient remplies dans son chef - partant d'obtenir le remboursement des retenues à la source prélevées sur les distributions de dividendes effectuées à son profit.

Il est vrai, d'une part, que l'article 63 TFUE proscrit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers et que ce faisant, il interdit toutes les formes de restrictions, et pas uniquement les cas de discrimination, l'article 63 TFUE posant en effet une interdiction générale, qui va au-delà de la simple suppression d'un traitement inégal en raison de la nationalité[4].

Il est encore vrai, tel que développé par le demandeur, que ledit article a un effet direct, en ce sens qu'il ne nécessite aucune législation nationale pour être mis en œuvre et confère directement aux particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir en justice[5]. Aussi, en application de la doctrine de la primauté du droit communautaire, le juge national a l'obligation d'appliquer intégralement le droit communautaire et de protéger les droits que

---

[4] Voir arrêt du 4 juin 2002 *Commission contre Portugal*, aff. C-267/92, point 44.
[5] Arrêt du 18 décembre 2007, *Skatteverket contre A*, aff. C-101/05, point 21.

celui-ci confère aux particuliers, en laissant inappliquée toute disposition éventuellement contraire de la loi nationale, que celle-ci soit antérieure ou postérieure à la règle communautaire[6] - sous réserve d'éventuelles exceptions prévues à ce niveau par le droit communautaire lui-même, tel qu'en l'occurrence l'article 65, paragraphe 1 TFUE -, des méconnaissances du droit communautaire constituant en effet des irrégularités d'ordre public.

Le tribunal constate toutefois, d'autre part, que la discrimination alléguée ne résulte pas d'une disposition positive de la législation luxembourgeoise, applicable au demandeur, mais au contraire de l'inapplicabilité d'une disposition de droit luxembourgeois, et plus particulièrement de l'article 147 (2) alinéa c) LIR, lequel n'instaure pas une restriction opposable à l'Etat du Koweït, mais prévoit une exemption bénéficiant à l'Etat luxembourgeois et dont l'Etat koweïtien voudrait également bénéficier.

En effet, il convient de rappeler que l'article 147 LIR, lequel instaure une exemption de retenue à la source au profit de diverses entités sous des conditions déterminées, ne constitue qu'une dérogation à la règle générale inscrite à l'article 146 LIR qui prévoit, de manière générale, que les dividendes indigènes notamment sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu : en d'autres termes, la discrimination alléguée ne trouve son origine non pas dans une action positive du législateur luxembourgeois, mais dans une abstention.

Aussi, en application de l'effet direct de l'interdiction générale posée par l'article 63 TFUE, à admettre que l'article 147 (2) alinéa c) LIR, disposition spécifiquement visée par l'Etat du Koweït, constitue effectivement une discrimination - le tribunal y reviendra ci-après - le tribunal devrait écarter l'application de cette disposition, ce qui, de manière absolue et en faisant abstraction du fait que la décision déférée n'a pas pour objet l'imposition de l'Etat luxembourgeois, mais celle de l'Etat koweïtien, aboutirait à soumettre les dividendes perçus par l'Etat luxembourgeois à la retenue à la source, mettant ainsi un terme à la discrimination alléguée, mais non à exempter à son tour l'Etat du Koweït de la retenue à la source litigieuse.

En effet, encore que le tribunal administratif soit en l'espèce appelé en qualité de juge de la réformation de statuer au fond et de refaire l'appréciation en fait et en droit, « *voire de refaire - indépendamment de la légalité - l'appréciation de l'administration* »[7], et, le cas échéant, de substituer des motifs exacts aux motifs erronés voire illégaux d'une décision administrative, sinon admettre des motifs complémentaires non invoqués initialement, la condition en est toutefois qu'il s'agisse de motifs légaux, c'est-à-dire effectivement prévus par la loi, le juge administratif ne pouvant en effet ni violer les règles de droit existantes, ni créer de toutes pièces une norme juridique sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi[8].

Ainsi, le tribunal administratif ne saurait en tout état de cause faire droit à la demande de l'Etat du Koweït tendant à obtenir le remboursement de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, même à admettre le caractère discriminatoire de l'exemption bénéficiant aux seuls entités étatiques luxembourgeoises, le tribunal ne pouvant en effet pas créer une norme qui permettrait positivement à l'Etat koweïtien d'échapper à son tour à ladite

---

[6] Arrêt du 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. C-106/77, *Rec.* p. 629, point 21.
[7] Cour adm. 6 mai 2008, n° 23341C, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n° 11.
[8] Trib. adm. 2 juin 2008, n° 23565, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 74.

retenue à la source, mais seulement, le cas échéant, de laisser inappliquée la disposition exemptant l'Etat luxembourgeois.

Le moyen afférent de l'Etat du Koweït, en ce qu'il ne saurait en tout état de cause atteindre le résultat recherché par le demandeur, doit par conséquent être considéré comme inopérant et être partant rejeté comme non fondé.

Par ailleurs, tel que relevé ci-dessus, l'Etat du Koweït base son argumentation sur l'existence d'une discrimination, laquelle présuppose toutefois que sa situation et celle de l'Etat luxembourgeois soient objectivement comparables. Si l'Etat du Koweït considère à ce titre se trouver dans une situation objectivement comparable à celle de l'Etat luxembourgeois, en ce sens que les deux entités, à savoir, d'une part, le Grand-Duché du Luxembourg, et, d'autre part, l'Etat du Koweït, d'autre part, seraient des personnes morales de droit public reconnues par les droits respectifs de leur pays de résidence qui, en leurs qualités respectives d'investisseurs en portefeuille dans le capital social de différentes sociétés luxembourgeoises, exerceraient également une activité économique comparable, le tribunal ne saurait toutefois admettre ce postulat.

Il convient en effet de rappeler qu'en l'espèce la retenue à la source telle qu'opérée, à l'instar de tout impôt, opère, par la voie d'un prélèvement exclusivement pécuniaire, un transfert de richesse des patrimoines privés vers le patrimoine de la *collectivité publique*, l'impôt, d'une manière générale, étant nécessairement perçu exclusivement au profit de personnes de doit public, en l'occurrence l'Etat luxembourgeois et les collectivités territoriales, à savoir les communes.

En d'autres termes, la retenue à la source opérée sur les dividendes versés à l'Etat du Koweït, mais dont les dividendes versés à l'Etat luxembourgeois sont exemptés, est versée à ce même Etat luxembourgeois, lequel est, de manière évidente, exclu du paiement de l'impôt en sa qualité de bénéficiaire de celui-ci.

Aussi, si l'Etat koweïtien est *prima facie* dans une situation comparable à celle de l'Etat luxembourgeois, s'agissant deux Etats nationaux ayant investi dans les mêmes sociétés résidentes, cette comparabilité cesse nécessairement face à l'impôt luxembourgeois, l'Etat koweïtien, agissant en effet en l'espèce non pas en tant que puissance étatique souveraine, mais en tant qu'opérateur économique, partant de contribuable soumis à l'impôt sur le revenu de capitaux et débiteur de cet impôt[9], tandis que l'Etat luxembourgeois est exonéré de la retenue à la source et de l'impôt en sa qualité de bénéficiaire de l'impôt sur le revenu de capitaux.

A défaut de situation objectivement comparable, le tribunal ne saurait retenir de discrimination, de sorte que le moyen de l'Etat du Koweït, consistant finalement en substance à reprocher à l'Etat luxembourgeois de ne pas s'imposer soi-même, est à rejeter comme non fondé.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par l'Etat du Koweït à l'encontre de la décision directoriale déférée.

---

[9] Article 149, par. 2 LIR : « *Le bénéficiaire des revenus est débiteur de l'impôt* ».

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours principal en réformation en la forme,

le déclare cependant non fondé et en déboute,

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire,

met les frais à charge de l'Etat du Koweït.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 26 février 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen